



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **M. Z.**
zastoupen JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem, ev. č. ČAK 12388, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s. r. o. se sídlem Malé náměstí 124, Hradec Králové, PSČ 500 03

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem 140 96 Praha 4, Budějovická 7

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. března 2022, č. j. 12865-2/2022-900000-317,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 15. 1. 2019, č. j. 6176/2019-550000-31, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné tvrzení spotřební daně ve výši 300 000 Kč.

I. Žalobní tvrzení

2. Žalobce podanou žalobou brojí proti označenému rozhodnutí žalovaného, které pro nezákonnost napadá v celém jeho rozsahu.
3. Namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalobci nevznikla povinnost podat příznání ke spotřební dani za zdaňovací období listopad 2013 na základě ust. § 18 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) jak žalovaný dovozuje v odvoláním napadeném rozhodnutí. V případě, že by taková povinnost žalobce byla dovozena, tak dále namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť v kontextu okolností posuzovaného případu nebyly splněny podmínky pro udělení pokuty za opožděné tvrzení spotřební daně dle ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) natož pak v maximální možné výši 300 000 Kč.
4. Ustanovení § 250 daňového řádu, které bylo ve věci aplikováno, pak je dle názoru žalobce v rozporu s ústavním pořádkem, neboť přestože se jedná ve své podstatě o normu trestní povahy, ukládá žalobci sankci bez zřetele na míru jeho zavinění, ba dokonce bez zřetele na samotnou existenci zavinění.

Neexistence povinnosti žalobce podat příznání ke spotřební dani

5. Žalobce v souladu se svojí konstantní argumentací namítal, že v dané věci vůbec není osobou povinnou k zaplacení spotřební daně, neboť on sám tabákové výrobky podléhající spotřební dani neskladoval a ani se na jejich skladování nepodílel. V dané věci nebyl zjištěn jakýkoli podíl žalobce na skladování tabákových výrobků přesahující prosté nájemní právo žalobce k objektu, v němž byly tabákové výrobky nalezeny, a za situace, kdy správci daně byla známa totožnost skupiny osob, která tabákové výrobky skutečně skladovala a s jejímiž členy bylo Krajským soudem v Hradci Králové vedeno trestní řízení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, není možné pokládat žalobce za osobou skladující tabákové výrobky nebo podílníka ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.
6. Dále namítal, že nebyl osobou povinnou podat daňové příznání na základě ust. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních ani na základě formalizovaného rozhodnutí o stanovení daně.
7. Žalobce zdůraznil, že není dle pravomocného rozhodnutí o stanovení daně plátcem spotřební daně (a tedy osobou povinnou k podání daňového příznání), nýbrž toliko osobou solidárně odpovídající za zaplacení daně. Z uvedeného pak vyplývá, že povinnost k podání daňového příznání nevznikla daňovému subjektu ex lege na základě ust. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nýbrž až na výzvu k jeho podání vydanou správcem daně. Z napadeného platebního výměru pak je zřejmé, že žalobce na předmětnou výzvu ve stanovené lhůtě reagoval.
8. Žalovaný tak dle žalobce špatně vyložil obsah společné a nerozdílné (solidární) odpovědnosti za daň dle zákona o spotřebních daních, neboť ji shledal i v nalézací rovině, nikoliv pouze v rovině platební. Jelikož zákon o spotřebních daních v § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zakládá solidární daňovou odpovědnost pouze v platební rovině, údajný podílník nemůže být odpovědný za (ne)podání daňového příznání. Žalobce upozornil, že interpretace důsledků solidární odpovědnosti žalobce za spotřební daň,

kteřou provádí žalovaný, vede ke zcela absurdním důsledkům. Nutným předpokladem uložení pokuty za opožděné tvrzení daně je především prodlení se splněním povinnosti podat daňové přiznání. I kdyby byla dovozena odpovědnost žalobce za daň již v rovině nalézací (a nikoli až rovině platební), neznamená to, že žalobce porušil svou povinnost podat daňové přiznání, jak se domnívá žalovaný. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou se žalovaný odkazuje, totiž plyne, že solidární odpovědnost za daň znamená, že je správce daně oprávněn vyzvat k podání kteroukoli ze solidárně odpovídajících osob a tato osoba je povinna daňové přiznání podat. Žalovaný ovšem vyvozuje odpovědnost žalobce za to, že nepodal daňové přiznání již ve lhůtě stanovené plátcí spotřební daně, tj. v době, kdy žalobce objektivně nevěděl, že mu vůbec nějaká taková povinnost vznikla. Sankcionovat žalobce za nesplnění takovéto povinnosti stejným způsobem jako osobu, která daňové přiznání nepodá vědomě, je zcela absurdní a neslučitelné s elementárními principy právního státu. Dle právní konstrukce správce daně a žalovaného je tedy subjekt, který nebyl k podání daňového přiznání vyzván a o svých domnělých daňových povinnostech vůbec nevěděl, sankcionován pokutou za opožděné tvrzení daně v maximální možné výši kdykoliv, kdy se na něj správce daně zaměří s argumentací, že daňové přiznání měl jako solidárně odpovědný za jiného podat již před několika lety. Takto správce daně vždy docílí uložení pokuty v maximální možné výši a dotčený daňový subjekt nemá žádnou možnost liberace, byť by i na výzvu správce k podání daňového přiznání řádně a včas reagoval.

9. Nastíněná interpretace ust. § 18 ve spojení s ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních žalovaným je dle žalobce zcela v rozporu s účelem a smyslem institutu pokuty za opožděné tvrzení daně. Jestliže účelem tohoto institutu je ochrana řádné správy daní tím, že daňové subjekty nebudou mařit správu daní nepodáváním daňových tvrzení ve stanovených lhůtách, pak není možné konstruovat delikt ní jednání žalobce v době, kdy sám žalobce neměl důvod se domnívat, že se jakýmkoli způsobem podílí na skladování výrobků podléhajících spotřební dani.
10. Dle žalobce pak na posuzovanou situaci nedopadají závěry uvedené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 168/2021 – 39, ze dne 12. 10. 2021, jelikož v tomto rozhodnutí nebyla v žádné rovině řešena problematika uložení pokuty za opožděné tvrzení daně dle ust. § 250 daňového řádu. Stejně tak nejsou automaticky a bez dalšího použitelné závěry uvedené v rozhodnutí SDEU C-279/19 ze dne 21. 1. 2021, na které žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž odkazuje. Obě rozhodnutí se týkají obecného postavení osoby povinné k přiznání a zaplacení daně ke zboží, které podléhá spotřební dani. Ani jedno rozhodnutí však neposuzuje postavení a roli žalobce, který předmětné prostory pouze přenechal k užívání třetímu subjektu (viz dále), ani případnou navazující povinnost solidárně odpovědného podílníka zaplatit pokutu za opožděné podané daňové tvrzení. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí řeší povinnosti provozovatele daňového skladu ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, což nelze srovnávat s rolí žalobce. Rozhodnutí SDEU C-279/19 pak posuzuje zcela odlišnou situaci držení zboží podléhajícího spotřební dani v jiném členském státě a postavením a odpovědností řidiče, který měl přímo předmětné zboží ve své dispozici, na rozdíl od žalobce. Dle žalobce se proto v kontextu okolností projednávaného případu závěry uvedené v daných rozhodnutích neuplatní.

11. Žalobce poukázal na skutečnost, že sám žalovaný vznik povinnosti žalobce podat ve věci daňové přiznání jako solidárně odpovědný úzce vztahuje k faktickému držení zboží podléhajícímu spotřební dani (stejně tak je tento aspekt vyzdvihován ve zmíněném rozhodnutí SDEU C-279/19). Žalobce však opětovně uvádí, že se na držení zboží podléhajícímu spotřební dani žádným způsobem nepodílel. Žalobce byl pouze v postavení nájemce skladových prostor ve Dvoře Králové. Prostor, ve kterém byly výrobky zadrženy, byl žalobcem na základě podnájemní smlouvy přenechán k užívání společnosti XINGWANG I, s.r.o. se sídlem ve Zlatých Moravcích. Uvedl, že tuto smlouvu podepsal a předal muži, kterého znal pod jménem Jaroslav, přičemž současně uvedl, že kontakt s tímto mužem mu zprostředkoval jeho dlouhodobý známý P. K. Dále žalobce tvrdil (a správce daně uvedené kvalifikovaně nezpochybnil), že skladové prostory, které dal do podnájmu, stavebně oddělil od prostoru, který žalobce užíval pro své vlastní potřeby. Jediným prvkem spojujícím žalobce se zadržеныmi výrobky byl nájemní vztah žalobce ke skladu, přičemž význam tohoto spojení je výrazně oslaben tím, že správci daně i žalovanému byl po celou dobu daňového řízení znám okruh osob, které měly přímý vztah k zadržným výrobkům; jedná se o skupiny osob, s nimiž je vedeno trestní řízení ve věci vedené Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 1 T 8/2015. Dle žalobce proto za uvedené situace nelze dospět k závěru, že by mohl být označen za osobu držící zboží podléhající spotřební dani ani za osobu, která se na držení tohoto zboží podílela.
12. Dle žalobce není naprosto žádný legitimní důvod trestat jej za jeho domnělou nesoučinnost se správcem daně v situaci, kdy žalobce součinnost poskytoval a na výzvu správce daně včas reagoval. Žalobce se tak „provinil“ jedině tím, že konzistentně trval na tom, že plátcem spotřební daně není.

Námitka protiústavnosti

13. Žalobce je z výše uvedených důvodů přesvědčen, že ust. § 250 daňového řádu, které bylo žalovaným aplikováno, je v rozporu s ústavním pořádkem, neboť žalobci je pokuta za opožděné tvrzení daně vyměřována na základě automatického mechanismu, který nezohledňuje existenci zavinění, formu zavinění, míru zavinění a dokonce adresátům právní úpravy nezakládá jakoukoli možnost liberace; uvedený deficit se flagrantně projevuje právě v projednávané věci, kdy je zřejmé, že postavení žalobce jako plátce spotřební daně je od samého počátku sporné (a předmětem obsáhlého dokazování), a proto jednání žalobce nelze naprosto klást naroveň s jednáním plátce, který nepodá daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, u kterého je existence takové povinnosti naprosto zjevná.
14. Dále žalobce uvedl, že existenci, formu ani míru zavinění dle platné právní úpravy nelze na základě aplikované úpravy zohlednit ani při stanovení výše pokuty. Žalobci tak byla vyměřena pokuta v maximální možné míře, přestože se nedopustil žádného jednání, jímž by mařil cíle správy daní.
15. Dále měl žalobce za to, že aplikovaná právní úprava v žádné formě nezohledňuje materiální škodlivost jednání daňového subjektu z hlediska sledovaného účelu, neboť škodlivost jednání (míra, v níž je mařen cíl správy daní) není závislá výhradně na výši daně, která měla být tvrzena;

16. Rovněž i výše pokuty, která byla žalobci vyměřena, je vzhledem k jeho majetkovým poměrům nepřiměřená až likvidační, přičemž žalobce nemá žádný reálný procesní prostor, v němž by tyto své námitky mohl uplatňovat.

II. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný uvedl, že žalobce neopodstatněně odmítá svoje postavení plátce daně (podílníka) podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Tato otázka byla jako předběžná pro nynější akcesorické řízení závazně pravomocně vyřešena rozhodnutím žalovaného č. j. 38488 10/2018 900000 317 ze dne 2. 1. 2019 a toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 20. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019 - 215. Žalovaný je na rozdíl od žalobce přesvědčen, že obsah společné (solidární) odpovědnosti za daň vyložil správně, když ji shledal nikoli toliko v rovině platební, nýbrž zároveň v rovině nalézací i platební. Žalovaný učinil výklad právní normy v souladu s četnou judikaturou soudů ve správním soudnictví k této otázce. Odkázal na stranu 5 až 7 napadeného rozhodnutí.
18. Jestliže žalobce je plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, a to v tom smyslu, že je-li podílníkem podle tohoto ustanovení, nemůže být nikým jiným než plátcem, pak na něho se všemi důsledky dopadá také § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z žádného ustanovení zákona o spotřebních daních ani daňového řádu nevyplývá, že by snad plátce daně, podílník, měl podávat daňové přiznání jindy, než ve lhůtě stanovené § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Povinnost podat daňové přiznání přitom nevznikne až tím, že správce daně k tomu kroku někoho vyzve. Správce daně naopak vyzývá daňový subjekt (plátce) k podání daňového přiznání až tehdy, kdy zjistí, že tuto povinnost nastalou ze zákona daný subjekt nesplnil.
19. Dále žalovaný upozornil, že to byl sám žalobce, který přenechal část jím pronajatých prostor ke skladování tabákových výrobků a na jejich skladování se aktivně podílel (aktivní podíl žalobce na skladování je popsán jak v rozsudcích trestních soudů č. j. 1 T 8/2015 a č. j. 3 To 1/2020, tak v rozsudku zdejšího soudu č. j. 31 Af 8/2019 - 215). U žalobce tak předpoklady pro uložení pokuty za opožděné tvrzení daně nastaly, když daňové přiznání za zdaňovací období listopad 2013 nepodal ve lhůtě k tomu zákonem stanovené. Skutečnost, že až na výzvu správce daně žalobce učinil podání toto daňové tvrzení nahrazující (tvrdil de facto daň ve výši 0 Kč) Kč), již nemá na vznik pokuty žádný vliv.
20. Z judikatury Nejvyššího správního soudu žalobce dovozuje, že solidární odpovědnost za daň znamená, že je správce daně oprávněn vyzvat k podání kteroukoli ze solidárně odpovídajících osob a tato osoba je povinna daňové přiznání podat. Tento výklad žalovaný nepopírá, jiný závěr není ani možný, neboť ani správci daně nemusí být od počátku známy všechny osoby, které se na skladování podílely, a proto nezbývá, než je k podání vyzvat, neboť zákonná lhůta pro podání daňového přiznání mezitím nepochybně uplynula.
21. Žalovaný měl za to, že pokuta vzniká ze zákona a jako příslušenství daně sleduje její osud.
22. V případě žalobce, jak žalovaný zdůraznil, se navíc v žádném případě nejedná o domnělé daňové povinnosti, jeho odpovědnost za pokutu za opožděné tvrzení daně není determinována tím, zda o své daňové povinnosti věděl nebo nevěděl. Je současně zřejmé

z akcesority příslušenství daně, že pokuta nemůže existovat samostatně bez vyměření daně samotné, a společně jsou stanoveny v podobě platebních povinností konkrétnímu plátcí.

23. Jestliže z judikatury správních soudů vyplývají závěry ohledně postavení osoby povinné k přiznání a zaplacení daně ke zboží, které podléhá spotřební dani (skladovatele i podílníka jako plátců daně), pak nelze odhlížet od ostatních povinností vyplývajících z daňového řádu tak, že by na podílníka oproti skladovateli nedopadaly. Je pochopitelné, že citovaná judikatura se těmto dalším povinnostem (mj. pokutě za opožděné tvrzení daně) nevěnovala, když nebyly předmětem řízení v posuzované věci. Žalobce má pravdu v tom, že citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se věnoval plátcí – provozovateli daňového skladu a podílníkovi v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tedy plátcům daně podle jiného ustanovení zákona o spotřebních daních. Nicméně žalovaný byl přesvědčen, že závěry plynoucí z judikatury k podílníkům musí být pro všechny případy podílnictví podle § 4 zákona o spotřebních daních totožné, resp. opak není ničím odůvodnitelný.
24. K bodu 24 žaloby žalovaný uvádí, že pokuta se daňovému subjektu vyměří jakožto akcesorické, ze zákona vzniklé, příslušenství až v návaznosti na vyměření daně, nikoli dříve. Žalobce se tedy v jím popsaném postupu nijak „neprovinil“, když aktivně hájil svá práva, jak mu zákon umožňuje. Potvrdil-li správce daně zjištěný skutkový stav na základě dokazování jinak, než tvrdil žalobce, pokuta je již jen důsledkem jeho prvotního nekonání spočívajícího v nepodání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období v zákonem stanovené lhůtě, když ani tehdy nic žalobci nebránilo tvrdit daň ve výši 0 Kč a otevřít tak již tímto prostor pro dokazování.
25. K námitce protiústavnosti žalovaný uvedl, že návrhem na zrušení § 250 daňového řádu se Ústavní soud již v minulosti zabýval. Z nálezu Pl. ÚS 24/14 [123/2015 Usn.] vyplývá, že napadené ustanovení je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod.
26. Žalobce obecně namítá rozpor s ústavním pořádkem z důvodu tzv. sankčního automatismu, který nezohledňuje formu ani míru zavinění (která by se projevila při stanovení výše pokuty) a nezakládá jakoukoli možnost liberace. Dále podle žalobce právní úprava nezohledňuje materiální škodlivost jednání daňového subjektu z hlediska sledovaného účelu. Podle žalovaného dotčené ustanovení ústavním principům neodporuje a bylo i v tomto rámci předmětem posouzení konstitučního soudu. Nejedná se navíc o jediný případ tzv. sankčního automatismu uplatňovaného při správě daní (např. vznik penále podle § 251 daňového řádu, které má shodnou sankční povahu nebo uložení propadnutí vybraných výrobků).

III. Jednání před soudem

27. Při nařízeném jednání zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a zdůraznil, že pokuta byla žalobci uložena neprávem, když v jeho jednání nelze spatřovat prvek zavinění. Dále uvedl, že na žalobce nedoléhá ust. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních, když se v jeho případě jedná pouze o osobu solidárně odpovědnou nacházející se pouze v rovině platební. Dále vyslovil přesvědčení, že povinnost žalobci vznikla až na výzvu správce daně a na tu reagoval řádně a včas. Připomenul rovněž, že ust. § 250

daňového řádu je v rozporu s ústavním pořádkem a bylo v projednávané věci aplikováno, aniž by bylo zjištěno zavinění.

28. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala v plném rozsahu na obsah svého písemného vyjádření k žalobě a rovněž tak na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se dle jejího mínění žalovaný vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný se přezkoumatelným způsobem vypořádal s otázkou plátcovství žalobce jako podílníka a rovněž tak s otázkou, proč solidárně odpovědné osobě vzniká v dané věci i povinnost podat daňové přiznání. Dále připomněla, že o daňové povinnosti žalobce bylo meritorně rozhodnuto Nejvyšším správním soudem. Žalobce by mohl být zproštěn této povinnosti pouze za předpokladu, že by tu nebyla jeho povinnost daň tvrdit.

IV. Přezkoumání věci krajským soudem

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
30. Z obsahu správního spisu lze seznat, že správce daně dospěl v průběhu správního řízení k závěru, že žalobci vznikla povinnost podat přiznání ke spotřební dani za zdaňovací období listopad 2013, neboť se dle zjištění správce daně měl podílet na skladování tabákových výrobků podléhajících spotřební dani. Tyto tabákové výrobky byly totiž orgány činnými v trestním řízení zajištěny ve skladu, jehož byl žalobce nájemcem a jehož část následně přenechal k užívání dalším osobám. Na základě těchto skutečností správce daně dne 30. 9. 2015 žalobce vyzval k podání daňového přiznání. Na tuto výzvu reagoval žalobce ve stanovené lhůtě sdělením, že není osobou povinnou ke spotřební dani, neboť předmětné výrobky podléhající spotřební dani neskladoval. Správce daně následně vyměřil spotřební daň z moci úřední.
31. Poté správce daně platebním výměrem vyměřil žalobci ve smyslu ust. § 250 daňového řádu pokutu ve výši 300 000 Kč, proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto. Toto rozhodnutí bylo na základě podané žaloby rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2021, č. j. 31 Af 29/2019 - 59 zrušeno. Soud označil rozhodnutí o zamítnutí odvolání za nepřezkoumatelné, neboť žalobci byla v nalézacím daňovém řízení nakonec vyměřena spotřební daň jako podílníku podle § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona o spotřebních daních a v předmětném akcesorickém řízení o uložení příslušenství daně zůstalo nevysvětleno, zda podílníka také stíhá povinnost podat daňové tvrzení s následkem v podobě pokuty podle § 250 daňového řádu.
32. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že žalovaný dne 7. 2. 2022 žalobce vyzval, aby se v řízení o vyměření pokuty za opožděné tvrzení daně vyjádřil k jeho právnímu názoru, který je odlišný od názoru správce daně. Žalobce na to reagoval svým podáním ze dne 17. 2. 2022. Žalovaný následně odvolání žalobce opětovně zamítl napadeným rozhodnutím.
33. Spor mezi účastníky řízení je veden o posouzení otázky, zda žalobci, kterému byla vyměřena spotřební daň, vznikla zákonná povinnost podat k této dani daňové přiznání a zda byl tedy správce daně oprávněn přistoupit k aplikaci ust. § 250 daňového řádu a žalobci stanovit pokutu za opožděné tvrzení daně.

34. Úvodem je třeba zdůraznit, že otázka postavení žalobce jako podílníka, který za spotřební daň odpovídá společně a nerozdílně, byla závazně pravomocně vyřešena rozhodnutím žalovaného č. j. 38488 10/2018 900000 317 ze dne 2. 1. 2019 a toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 20. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019 - 215. Dané závěry pak potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 9. 2023, č. j. 9 Afs 91/2023 - 33 a dále Ústavní soud usnesením ze dne 22. 11. 2023, sp. zn. I. ÚS 3018/23. Námitky žalobce zpochybňující otázku jeho podílnictví na skladování tabákových výrobků již proto v tomto přezkumném řízení nelze považovat za důvodné. V daňovém řízení totiž bylo dostatečně prokázáno, že žalobcův vztah ke skladu a tabákovým výrobkům v něm zajištěným rozhodně nelze označit za pouze formální. Žalobce se tedy podílel na skladování ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. f) věta za středníkem zákona o spotřebních daních a solidárně odpovídal za vyměřenou spotřební daň z tabákových výrobků.
35. Dle zmíněného ust. § 250 daňového řádu totiž vzniká daňovému subjektu „*povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně, b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.*
- (2) *Plátcí daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.*
- (3) *Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniklá v důsledku pozdního podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost ji uhradit, dosáhne-li její výše vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 částku menší než 200 Kč.*
- (4) *V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.*
- (5) *Maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.*
- (6) *O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.*
- (7) *Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud a) daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“*
36. Správce daně a potažmo žalovaný dospěli v daňovém řízení k nepochybnému závěru, že žalobce byl povinen podat ke spotřební dani daňové přiznání, tuto povinnost však nesplnil, a proto správce daně odůvodněně přistoupil k aplikaci ust. § 250 daňového řádu,

respektive daňový řád mu ani jiný postup neumožnil, a důvodně tedy žalobci vyměřil pokutu v maximální výši, tedy v částce 300 000 Kč.

37. Při posouzení dané problematiky vycházel krajský soud prvotně z ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, které výslovně stanoví, kdo je považován z hlediska tohoto zákona za plátce daně. Podle tohoto ustanovení *„Plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“*. Z dané úpravy tedy nepochybně vyplývá, že plátcem spotřební daně je osoba, která vybrané výrobky skladuje nebo dopravuje. Dané ustanovení dále upravuje otázku solidární odpovědnosti pro osobu, která se na uvedeném skladování a dopravě podílela. Z průběhu daňového řízení zachyceného ve správním spise a současně i ze soudního řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 8/2019, které se otázkou vyměření této daně žalobci rovněž zabývalo, vyplývá nepochybné zjištění, že žalobci bylo prokázáno, že se na skladování vybraných výrobků podílel.
38. Ze shora citovaného ust. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních lze dovodit, že právnická nebo fyzická osoba podílející se na skladování a dopravě tabákových výrobků není označena za plátce daně. Krajský soud tedy posuzoval, zda i za této situace vzniká osobě, která za daň odpovídá společně a nerozdílně, povinnost podat k této dani daňové přiznání.
39. Při zvažování této otázky vycházel krajský soud ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 168/2021 – 39. Vyplývá z něho, že zákon o spotřebních daních transponuje směrnici Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále také „směrnice 2008/118/ES“), proto je nutné při jeho výkladu užít eurokonformní výklad, neboť pokud by zákonodárce takovou směrnicí transponoval do vnitrostátní úpravy nesprávně či nejasně, musí být taková vnitrostátní norma interpretována v souladu s touto úpravou. Z ust. § 4 odst. 1 zákona o spotřebních daních jednoznačně vyplývá, jaká osoba je za plátce daně označena. Je pak nepochybné, že této osobě vzniká povinnost nejen daň zaplatit, ale také daň přiznat. Pokud by tak ve stanovené lhůtě neučinila, vzniká jí rovněž povinnost ve smyslu ust. § 250 daňového řádu uhradit za nepodání daňového přiznání pokutu.
40. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl v souladu se závěry obsaženými v rozsudku SDEU ze dne 10. 6. 2021 č. C-279/19 k závěru, že osoba povinná k dani dle čl. 8 odst. 1 této směrnice je povinna spotřební daň nejen zaplatit, ale i přiznat. Z toho Nejvyšší správní soud dovodil, že z předmětné směrnice lze dovodit, v jakých případech je solidárně odpovědná osoba nejen v platební, ale rovněž v nalézací rovině. Přitom dospěl k nepochybnému závěru, že osobám, které za daň odpovídají společně a nerozdílně, vzniká daňová povinnost již v nalézací rovině. Takže osoba povinná k dani dle čl. 8 odst. 1 směrnice 2008/118/ES je povinna nejen spotřební daň zaplatit, ale i přiznat.
41. Aplikací názorů uvedených ve shora označené judikatuře na projednávanou věc tak lze dospět k závěru, že na žalobce je nutno pohlížet jako na solidárního plátce, tedy osobu,

kteří vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s jejím podílením se na skladování předmětu daně, tabákových výrobků.

42. Takto nastavený právní stav je i podpořen další judikaturou Nejvyššího správního soudu, na níž ostatně odkazuje i žalovaný. Jedná se o rozsudek ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 2/2015 – 76. Z něhož lze dovodit, že nadpis (marginální rubrika) je sice pouhou legislativní pomůckou, u níž absentuje normotvorná povaha, „*přesto, či právě proto jej lze použít jako vodítko při výkladu zákona.*“
43. Krajský soud tedy ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, žalobce byl v projednávané věci povinen daň v platební rovině uhradit jakožto solidárně odpovědný podílník a současně bylo jeho povinností daň v nalézací rovině tvrdit, tedy podat daňové přiznání. Pokud tak neučinil, správce daně postupoval zcela v souladu s příslušnou zákonnou úpravou, když žalobci za nepodání daňového přiznání uložil pokutu.
44. Žalobci lze přisvědčit v tom, že shora zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 168/2021 – 39 řešil otázku plátce - provozovatele daňového skladu a podílníka v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tedy otázku plátců daně podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních, nikoli podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) této právní úpravy, které je předmětem současného přezkumného řízení. Nicméně lze přisvědčit názoru žalovaného, že závěry plynoucí z judikatury dotýkající se podílníků jsou pro všechny případy podílnictví podle § 4 zákona o spotřebních daních totožné. Proto i závěry dotýkající se povinnosti daň tvrdit i daň uhradit jsou shodně aplikovatelné na všechny odstavce ust. § 4, pokud současně zakotvují daňovou solidaritu subjektů tam vymezených.
45. K námitce protiústavnosti krajský soud shodně s názorem žalovaného uvádí, že návrhem na zrušení § 250 daňového řádu se Ústavní soud již v minulosti zabýval. Z nálezu Pl. ÚS 24/14 [123/2015 Usn.] vyplývá, že napadené ustanovení je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud uvedl, že „*Lze souhlasit s tím, že sankce za správní delikt, a tedy i za platební delikt, by neměla mít likvidační charakter, tj. neměla by představovat neúměrně intenzivní zásah do majetkových poměrů jedince, a tedy i porušení práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny. Zákon by tedy při nastavení parametrické výše sankce měl zohlednit kritérium přiměřenosti (proporcionality). Jedním z legislativních způsobů, jak likvidační charakter sankce potlačit, je využití institutu moderace výše sankce na základě zohlednění konkrétních poměrů sankcionovaného subjektu, tedy za využití diskrece při rozhodování správního orgánu, který sankci ukládá. Tento způsob je typický pro správní delikty v užším slova smyslu. Naopak pro tzv. platební delikty je typická absence diskrece při jejich ukládání. Tyto delikty vznikají ex lege a jejich výše je určena zpravidla procentem (např. úrok z prodlení, penále). Nelze přisvědčit tomu, že absence diskrece při určování výše sankce by automaticky znamenala likvidační charakter dané sankce, resp. zásah do majetkových poměrů jedince s nepřijatelnou intenzitou. V takovém případě by ad absurdum byly likvidační prakticky všechny sankce za platební delikty. Ačkoliv tedy sankce za správní delikty při správě daní nejsou zpravidla nastaveny tak, aby docházelo k individuálnímu přezkumu poměrů sankcionovaného subjektu v každém jednotlivém případě, obsahuje již samo celkové systémové nastavení jejich konstrukce zabudovaný "automoderační" mechanismus, kdy je výše sankce (tedy v tomto případě procentuální hodnota) určena zákonodárcem přímo v zákoně a sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu.*“

46. Z výše uvedeného dle Ústavního soudu jasně plyne, že se nelze ztotožnit s tvrzením uvedeným v návrhu, že může v krajních případech dojít až k nepřiměřenému zásahu do majetkových poměrů jedince při ukládání pokuty podle § 250 daňového řádu. Právě naopak to, že je "všem měřeno stejným metrem", přispívá ke spravedlivému nastavení systému sankcí při správě daní. Dále Ústavní soud konstatoval, že „*Posouzení spodní hranice sankční sazby je zásadně věcí zákonodárce. Ústavní předpisy neobsahují ohledně otázky dolní hranice sankční sazby žádnou direktivu - musí být ovšem dodržen příkaz proporcionality mezi typovou závažností deliktního jednání a vyšší sankční sazby.*“ Ústavní soud rovněž konstatoval, že *vyloučením diskrece při rozhodování správního orgánu "lze dosáhnout i sekundárních pozitivních výsledků - totiž omezení interpretační libovůle policejních a správních orgánů při praktické aplikaci předpisů a omezení korupčního jednání při vyměřování sankcí".*
47. Lze tak přisvědčit názoru žalovaného, že ustanovení § 250 daňového řádu ústavním principům neodporuje. Materiální stránka porušení zákonné povinnosti je zohledněna v odstupňování výše pokuty podle délky prodlení s podáním daňového přiznání, neboť pokuta narůstá v čase v závislosti na délce prodlení, a v zastropování určitou konkrétní maximální částkou. Toto zastropování se uplatnilo právě i v případě žalobce a to s ohledem na výši daně, která mu byla vyměřena.
48. Na základě shora uvedeného krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 26. března 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu